Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

8 päivänä marraskuuta 2018*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Tytäryhtiön tytäryhtiön osakkeiden suunniteltu myynti – Tätä myyntiä varten hankittuihin palveluihin liittyvät kustannukset – Myynnin toteutumatta jääminen – Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisvaatimus – Arvonlisäveron soveltamisala

Asiassa C-502/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Vestre Landsret (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) on esittänyt 15.8.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.8.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

C&D Foods Acquisition ApS

vastaan

Skatteministeriet,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: ensimmäisen jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– C&D Foods Acquisition ApS, edustajinaan T. Frøbert ja K. Bastian, advokater,

– Tanskan hallitus, asiamiehenään J. Nymann-Lindegren, avustajanaan D. Auken, advokat,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja N. Gossement,

kuultuaan julkisasiamiehen 6.9.2018 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: tanska.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat C&D Foods Acquisition ApS (jäljempänä C&D Foods) ja Skatteministeriet (verohallinto, Tanska) ja jossa on kyseessä se, että viimeksi mainittu epäsi C&D Foods Acquisition ApS:ltä oikeuden vähentää sen tytäryhtiön tytäryhtiön, jolle se suoritti hallinto- ja tietotekniikkapalveluja, osakkeiden suunnitellun mutta toteutumatta jääneen myynnin yhteydessä käytetyistä neuvontapalveluista maksettu arvonlisävero.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

– –

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

– –”

4 Mainitun direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Direktiivin 2006/112 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

– –”

Tanskan oikeus

6 Pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä arvonlisäverolain (momsloven) merkitykselliset säännökset sisältyivät 14.10.2005 annettuun konsolidointiasetukseen nro 966, sellaisena kuin se on muutettuna (jäljempänä arvonlisäverolaki).

7 Arvonlisäverolain 3 §:n 1 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Verovelvollisia ovat itsenäistä liiketoimintaa harjoittavat luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt.”

8 Mainitun lain 4 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

9 Saman lain 13 §:n 1 momentin 11 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Seuraavat tavarat ja palvelut on vapautettu arvonlisäverosta:

11. seuraavat rahoitukseen liittyvät toimet:

– –

e) liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat arvopapereita, ei kuitenkaan tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja ja muita asiakirjoja, joilla annetaan tiettyjä oikeuksia, erityisesti käyttöoikeus, kiinteään omaisuuteen, sekä osuuksia ja osakkeita, joiden hallinta saa aikaan tosiasiallisesti tai oikeudellisesti omistus- tai käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen tai kiinteän omaisuuden osaan.”

10 Saman lain 37 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Yritykset, jotka on rekisteröity 47, 49, 51 tai 51 a §:n nojalla, voivat ostoihin sisältyvän veron määrää laskettaessa (ks. 56 §:n 3 momentti) vähentää tässä laissa säädetyn veron, joka on tullut maksettavaksi yrityksen toteuttamista ostoista ja muista liiketoimista, jotka liittyvät tavaroihin ja palveluihin, joita käytetään yksinomaan yrityksen suorittamiin myynteihin, joita ei ole vapautettu verosta 13 §:n nojalla, erityisesti ulkomailla toteutettuihin myynteihin, jollei 6 momentissa toisin säädetä.”

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että SKATin (Tanskan tulli- ja veroviranomainen) käytännön mukaan holdingemoyhtiö, joka on osallistunut tytäryhtiön hallinnointiin, ei voi vähentää tämän tytäryhtiön pääoman hallintaan oikeuttavien asiakirjojen myynnin yhteydessä ostettuihin neuvontapalveluihin liittyvää arvonlisäveroa, myöskään tapauksessa, jossa myydään kaikki tytäryhtiön pääoman hallintaan oikeuttavat asiakirjat, koska tällainen myynti on vapautettu verosta arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 11 kohdan e alakohdan nojalla.

12 SKAT katsoo, että kun tytäryhtiön osuuksien aikaisempi hankinta ja omistus ovat olleet osa liiketoimintaa, se, että holdingyhtiö myy tytäryhtiöstä omistamansa osuudet, on verosta vapautettu liiketoimi. Näin ollen luovutukseen liittyviin ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää.

13 Oikeus tytäryhtiön osuuksien myynnin yhteydessä ostettuihin neuvontapalveluihin liittyvän arvonlisäveron vähentämiseen voidaan kuitenkin myöntää, jos näiden kustannusten voidaan katsoa olevan osa verovelvollisen liiketoimintaan liittyviä yleiskuluja. Tällöin edellytyksenä on, että aiheutuneiden kulujen voidaan katsoa olevan tämän verovelvollisen liiketoiminnan yhteydessä toteutettujen liiketoimien hinnan muodostavia osia. Jos nämä kulut sitä vastoin voidaan sisällyttää luovutettujen osakkeiden hintaan, vähennysoikeutta ei myönnetä. SKAT katsoo, että vähennysoikeuden olemassaolo on ratkaistava konkreettisen arvioinnin perusteella, jossa selvitetään, voidaanko aiheutuneet kulut sisällyttää luovutettujen osakkeiden hintaan tai ovatko ne yksinomaan verovelvollisen koko liiketoimintaan kuuluvien liiketoimien hinnan muodostavia osia.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 C&D Foods, joka on Tanskan oikeuden mukaan perustettu yhtiö, kuuluu kansainväliseen Arovit-konserniin (jäljempänä Arovit-konserni). Se oli Arovit Holding A/S -nimisen, samoin Tanskan oikeuden mukaan perustetun yhtiön emoyhtiö. Arovit Holding omisti Arovit Petfoodin, joka puolestaan omisti muut konserniin kuuluvat yhtiöt.

15 C&D Foodsin pääasiallisena toimialana oli 1.3.2007 saakka olla Arovit Holdingin emoyhtiö. Tuona päivänä C&D Foods teki tytäryhtiönsä tytäryhtiön eli Arovit Petfoodin kanssa hallinnointisopimuksen, joka koski hallinto- ja tietotekniikkapalvelujen suorittamista. Ensin mainittu yhtiö laskutti kyseisen sopimuksen nojalla kuukausittain jälkimmäiseltä yhtiöltä sille suorittamistaan palveluista määrän, joka vastasi sille aiheutuneita palkkakustannuksia, joihin lisättiin 10 prosentin kate, ja tähän määrään lisättiin arvonlisävero.

16 Islantilainen luottolaitos Kaupthing Bank osti 13.8.2008 Arovit-konsernin yhdellä eurolla, koska tämän konsernin aiempi omistaja ei ollut kyennyt maksamaan takaisin sille myönnettyä lainaa. Koska Kaupthing Bank aikoi myydä kaikki omistamansa Arovit Petfoodin osakkeet, jotta se ei olisi enää tämän konsernin velkoja, se teki joulukuun 2008 ja maaliskuun 2009 välisenä aikana tähän myyntihankkeeseen liittyen C&D Foodsin lukuun konsulttisopimuksia (jäljempänä riidanalaiset palvelut).

17 C&D Foods maksoi vuonna 2009 tähän hankkeeseen liittyvät kulut, ja se vähensi kyseisiin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Myyntihankkeesta luovuttiin syksyllä tai loppuvuodesta 2009, koska mahdollista ostajaa ei löytynyt.

18 SKAT epäsi 26.1.2012 tekemällään päätöksellä riidanalaisista palveluista maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden. Landsskatteretten (kansallinen verolautakunta, Tanska) vahvisti tämän ratkaisun muun muassa sillä perusteella, että näillä kustannuksilla ei ollut riittävää yhteyttä C&D Foodsin arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

19 C&D Foods nosti kanteen Retten i Esbjergissä (Esbjergin alioikeus, Tanska), joka siirsi asian Vestre Landsretille (Länsi-Tanskan ylioikeus, Tanska) siinä sen mukaan esiin tulleiden periaatteellisten kysymysten vuoksi.

20 Vestre Landsretillä on epäselvyyttä siitä, onko holdingyhtiöllä oikeus vähentää tytäryhtiönsä tytäryhtiön, jolle mainittu holdingyhtiö suorittaa hallinto- ja tietotekniikkapalveluja, osakkeiden suunnitellun mutta toteutumatta jääneen myynnin yhteydessä hankituista palveluista maksettu arvonlisävero.

21 Tässä tilanteessa Vestre Landsret päätti lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko direktiivin 2006/112 168 artiklaa tulkittava siten, että holdingyhtiöllä on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa oikeus sellaisista palveluista maksamansa arvonlisäveron täyteen vähennykseen, jotka liittyvät due diligence -tarkastukseen ennen suunniteltua mutta toteutumatta jäänyttä kauppaa, jossa holdingyhtiö myy osuutensa tytäryhtiöstä, jolle se suorittaa arvonlisäverollisia hallinto- ja tietotekniikkapalveluja?

2) Onko sillä, että holdingyhtiön liiketoimintansa yhteydessä suorittamien arvonlisäverollisten hallinto- ja tietotekniikkapalvelujen hinta on vahvistettu vastaamaan holdingyhtiön palkkakustannuksia, joihin on lisätty 10 prosentin kate, merkitystä edelliseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta?

3) Voiko edellisiin kysymyksiin annettavasta vastauksesta riippumatta vähennysoikeus syntyä, jos pääasiassa kyseessä olevia neuvontakuluja pidetään yleiskuluina, ja mikäli näin on, millä edellytyksillä?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

22 Aluksi on todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan ennakkoratkaisukysymyksissä ei ole kyse siitä, kuka tosiasiallisesti vastasi riidanalaisiin palveluihin liittyvistä kustannuksista, vaan ainoastaan oikeudesta vähentää kyseisiin ostoihin sisältyvä arvonlisävero pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa.

23 Tässä yhteydessä on muistutettava, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 16 kohdassa, että direktiivin 2006/112 168 artiklan mukaan vähennysoikeuden edellytyksenä on, että kyseiset tavarat ja palvelut on tarkoitettu verovelvolliselle.

24 Pääasian osalta unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että Kaupthing Bank tilasi C&D Foodsin lukuun neuvontapalveluja omistamiensa Arovit Petfoodin osakkeiden myynnin valmistelemista varten. Suunnitellun myynnin tarkoituksena oli saada aikaan se, ettei Kaupthing Bank olisi enää ollut Arovit-konsernin velkoja.

25 Siltä osin kuin ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että ainakin eräät riidanalaisista palveluista oli tarkoitettu C&D Foodsille ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on lisäksi selostanut syyn sille, miksi se katsoo, että on tarpeen vastata esitettyihin kysymyksiin, vaikuttaa siltä, että nämä kysymykset eivät ole hypoteettisia.

26 Esitettyihin kysymyksiin vastaamiseksi on selvitettävä ensin, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen osakkeiden myyntiä koskeva liiketoimi direktiivin 2006/112 soveltamisalaan kuuluvaa liiketoimintaa.

27 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee näillä kysymyksillä, jotka on käsiteltävä yhdessä, pääasiallisesti, onko direktiivin 2006/112 2, 9 ja 168 artiklaa tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen osakkeiden suunniteltu mutta toteutumatta jäänyt myynti kuuluu direktiivin 2006/112 soveltamisalaan, ja mikäli näin on, se pyytää selvittämään, annetaanko näissä säännöksissä yhtiölle oikeus vähentää sen tytäryhtiön tytäryhtiön, jolle se suorittaa arvonlisäverollisia hallinnointipalveluja, osakkeiden myynnin yhteydessä aiheutuneisiin kustannuksiin liittyvä arvonlisävero, kun suunnitelmana on käyttää osuuksien myynnistä saatu tuotto maksettavana olevan velan kattamiseen, ja mikä mahdollisesti on tämän vähennyksen laajuus.

28 Aluksi on todettava, että direktiivi 2006/112 tuli voimaan 1.1.2007 ja sillä kumottiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) tekemättä kuitenkaan sen asiasisältöön vaikuttavia muutoksia. Koska asian kannalta merkityksellisillä direktiivin 2006/112 säännöksillä on pääosin sama ulottuvuus kuin kuudennen direktiivin 77/388 säännöksillä, viimeksi mainittua direktiiviä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on sovellettavissa myös direktiiviin 2006/112.

29 Direktiivin 2006/112 2 artiklan 1 kohdasta, jossa määritetään arvonlisäveron soveltamisala, seuraa, että arvonlisäveroa kannetaan jäsenvaltion alueella ainoastaan toiminnasta, joka on luonteeltaan taloudellista. Mainitun direktiivin 9 artiklan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. Lisäksi mainitusta 9 artiklasta käy ilmi, että liiketoiminnan käsite kattaa kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan ja erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 27 kohta).

30 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että yhtiö, jonka ainoana tarkoituksena on hankkia osuuksia muista yhtiöistä mutta joka ei suoraan tai välillisesti osallistu näiden yhtiöiden hallinnointiin, ei ole direktiivin 2006/112 9 artiklassa tarkoitettu arvonlisäverovelvollinen eikä sillä ole tämän direktiivin 168 artiklan mukaista vähennysoikeutta. Pelkkää osakkeiden hankintaa ja hallussapitoa ei näet ole sellaisenaan pidettävä direktiivissä 2006/112 tarkoitettuna liiketoimintana, joka tekisi kyseisestä hankkijasta tai hallussapitäjästä verovelvollisen, koska näihin toimiin ei liity omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, kun ainoa näistä toimista saatava palkkio muodostuu näiden osakkeiden myynnistä mahdollisesti saatavasta voitosta (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 16 kohta).

31 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tässä yhteydessä, että ainoastaan sellaiset maksut, jotka ovat vastike liiketoimesta tai taloudellisesta toiminnasta, kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan ja että näin ei ole sellaisten maksujen osalta, jotka ovat seurausta pelkästä omaisuuden omistamisesta, kuten esimerkiksi osingot ja muu osakkeista saatava tuotto (tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Tilanne on kuitenkin toinen, jos osuuksien hankkimiseen toisesta yhtiöstä liittyy suora tai välillinen osallistuminen sen yhtiön hallinnointiin, josta osuuksien hankkiminen tapahtuu, mutta tällaisena osallistumisena ei kuitenkaan pidetä niiden oikeuksien käyttämistä, joita osuuksien hankkijalla on osakkeenomistajana tai yhtiömiehenä, sikäli kuin tällainen osallistuminen merkitsee sellaisten liiketoimien suorittamista, joista on direktiivin 2006/112 2 artiklan nojalla suoritettava arvonlisävero ja joihin kuuluvat hallinto-, kirjanpito- ja tietotekniikkapalvelujen kaltaiset suoritukset (ks. vastaavasti tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Lisäksi oikeuskäytännöstä käy ilmi, että liiketoimet, jotka koskevat osakkeita tai yhtiöosuuksia, kuuluvat arvonlisäveron soveltamisalaan, jos ne on suoritettu arvopaperikauppaa koskevana liiketoimintana tarkoituksin osallistua suoraan tai epäsuorasti osakkuuden hankinnan kohteena olevien yhtiöiden hallinnointiin tai jos niitä on pidettävä verollisen toiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä jatkeena (tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Kysymyksestä, kuuluvatko osakkeiden luovutustoimeen liittyvät kustannukset arvonlisäveron soveltamisalaan, on muistutettava, että unionin tuomioistuin tutki 29.10.2009 antamassaan tuomiossa SKF (C-29/08, EU:C:2009:665) tätä kysymystä emoyhtiölle tytäryhtiön ja osakkuusyhtiön, joille ensin mainittu yhtiö suoritti emoyhtiönä arvonlisäverollisia palveluja, osuuksien luovutustoimen yhteydessä aiheutuneiden kustannusten osalta.

35 Unionin tuomioistuin totesi 29.10.2009 antamansa tuomion SKF (C-29/08, EU:C:2009:665) 33 kohdassa, että tällaisessa asiayhteydessä luovutustoimen, jonka emoyhtiö toteuttaa konsernin rakenteen uudistamista varten, voidaan katsoa olevan liiketoimi, jolla pyritään saamaan jatkuvaluonteisia tuloja toiminnasta, joka menee pelkkää osakkeiden myyntiä pidemmälle. Unionin tuomioistuimen mukaan tällä liiketoimella on näin ollen suora yhteys konsernin harjoittaman toiminnan organisointiin, ja sitä on näin ollen pidettävä verovelvollisen verollisen liiketoiminnan välittömänä, pysyvänä ja välttämättömänä jatkeena, ja tällainen liiketoimi kuuluu näin ollen arvonlisäveron soveltamisalaan.

36 Lisäksi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että käytettyjen tavaroiden tai palveluiden ja verollisen myyntitapahtuman tai poikkeuksellisesti verollisen ostotapahtuman välisen suoran ja välittömän yhteyden olemassaolo on osoitettava niiden objektiivisen sisällön perusteella (tuomio 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt tässä asiayhteydessä, että huomioon on otettava myös kyseisen liiketoimen yksinomainen syy, koska mainittua syytä on pidettävä objektiivisen sisällön määrittämisperusteena. Kun on osoitettu, että liiketointa ei ole tehty verovelvollisen verollisen

toiminnan tarpeisiin, mainitulla liiketoimella ei voida katsoa olevan suoraa ja välitöntä yhteyttä kyseiseen toimintaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, vaikka mainittu liiketoimi olisikin objektiivisen sisältönsä puolesta arvonlisäveron alainen (tuomio 21.2.2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, 29 kohta).

38 Tästä seuraa, että edellytyksenä sille, että osakkeiden luovutustoimi voi kuulua arvonlisäveron soveltamisalaan, on lähtökohtaisesti, että tämän liiketoimen välittömänä yksinomaisena syynä on oltava kyseisen emoyhtiön verollinen liiketoiminta tai sen on katsottava olevan tämän liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Näin on silloin, kun mainittu liiketoimi toteutetaan aikomuksena käyttää tästä myynnistä saatu tuotto suoraan kyseisen emoyhtiön verolliseen liiketoimintaan tai sen konsernin, johon emoyhtiö kuuluu, harjoittamaan liiketoimintaan.

39 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että pääasiassa kyseessä olevan osuuksien myynnin tarkoituksena oli käyttää tästä myynnistä saatu tuotto Arovit-konsernin uudelta omistajalta eli Kaupthing Bankilta olevien velkojen maksamiseen. Kuten tämän tuomion edellisessä kohdassa on selostettu, tällaista luovutusta ei voida pitää toimena, jonka välittömänä yksinomaisena syynä on C&D Foodsin verollinen liiketoiminta, eikä toimena, joka on tämän yhtiön liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke. Näissä olosuhteissa tämä luovutus ei ole liiketoimi, jolla pyritään saamaan jatkuvaluonteisia tuloja toiminnasta, joka menee pelkkää osakkeiden myyntiä pidemmälle, eikä se näin ollen kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan. Tästä seuraa, että riidanalaisista palveluista maksettua arvonlisäveroa ei ole mahdollista vähentää.

40 Tätä toteamusta ei voida asettaa kyseenalaiseksi pelkästään sillä seikalla, että Arovit Petfoodin osakkeiden mahdollinen myynti olisi johtanut C&D Foodsin suorittamien hallinto- ja tietotekniikkapalvelujen luovutukseen ensin mainitulle yhtiölle. Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta näet käy ilmi, että Kaupthing Bank aikoi joka tapauksessa myydä Arovit Petfoodin osakkeet. Näin ollen vaikuttaa siltä, että riidanalaisiin palveluihin liittyvät kustannukset olisivat joka tapauksessa aiheutuneet, vaikka C&D Foods ei olisi suorittanut mitään hallinto- ja tietotekniikkapalveluja Arovit Petfoodille. Siten pääasiassa kyseessä olevien palvelujen mahdollisen luovutuksen välittömänä yksinomaisena syynä ei ole C&D Foodsin liiketoiminta.

41 Lopuksi on vielä täsmennettävä, että tätä toteamusta ei voida asettaa kyseenalaiseksi myöskään sillä seikalla, että suunniteltu luovutus ei toteutunut. Tässä asiayhteydessä merkitystä on näet sillä seikalla, että vaikka luovutus olisi toteutunut, riidanalaisiin palveluihin liittyvät kustannukset eivät silti olisi kuuluneet arvonlisäveron soveltamisalaan eivätkä ne siten olisi voineet oikeuttaa vähennykseen.

42 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 2, 9 ja 168 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen osakkeiden suunniteltu mutta toteutumatta jäänyt myynti, jonka välittömänä yksinomaisena syynä ei ole kyseisen yhtiön verollinen liiketoiminta tai joka ei ole tämän liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke, ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

Oikeudenkäyntikulut

43 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 2, 9 ja 168 artiklaa on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen osakkeiden suunniteltu mutta toteutumatta jäänyt myynti, jonka välittömänä yksinomaisena syynä ei ole kyseisen yhtiön verollinen liiketoiminta tai joka ei ole tämän liiketoiminnan välitön, pysyvä ja välttämätön jatke, ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

Allekirjoitukset